

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 520/83

בפני: כבוד השופט מ. אלון

כבוד השופט א. ברק

כבוד השופטת ש. נתניהו

המערער: דון מיכאל

ע"י ב"כ עו"ד ג. לב

נגד

המשיב: פקיד שומה גוש דן

ע"י ב"כ עו"ד ש. וסרקרוג

ערעור על פסק הדין של בית המשפט המחוזי

בת"א-יפו בתיק עמ"ה 512/81 מיום

10.7.85 שניתן על ידי כב' השופט א. הגין

**פסק דין**

**א. העובדות**

1. ביום 27.9.81 נערכה במקום עסקו של המערער בקורת מטעם המשיב, פקיד השומה, על פי הסמכות הנתונה לו בסעיף 135(2) של הפקודה:

"להכנס לכל מקום בו מתנהל עסק או משלח יד ולבדוק מלאי עסקי, קופה ... פנקסים, חשבונות, מסמכים, רשימות ותעודות אחרות, הנוגעים לאותו עסק... ולדרוש הסברות בקשר לכך..." (ההדגשות לא במקור).

במהלך הבדיקה התבקש המערער למסור את מספר הטלפון של יועץ המס שלו. המערער הוציא מכיסו ארנק (או פנקס) שבו היה המספר רשום. תוך כדי כך הבחינו עורכי הביקורת בצ'ק שהיה מצוי שם. הם ביקשו לראותו, אך המערער סירב להראותו להם.

בעקבות זאת שלח פקיד השומה למערער הודעה, בהסתמך על סעיף 145(א)(1) של הפקודה המורה כי נישום שלא רשם תקבול שהיה חייב לרשמו יראו את פנקסיו כבלתי קבילים. בהודעה זו קבע כי ספרי החשבונות של המערער אינם קבילים בשנת המס בה נעשתה הביקורת.

הנימוק שנתן לכך הוא:

**"סרובך לאפשר בדיקת רישום תקבול (צ'ק) שהיה בכיסך".**

מנימוק זה עולה כי פקיד השומה ראה בסרובו של המערער להראות את הצ'ק ראייה לכך כי הצ'ק מהווה תקבול שלא נרשם כדין.

2. אין מחלוקת שהמערער אכן סרב להראות את הצ'ק. המחלוקת נוגעת בשאלה מה הנימוק שנתן לסרובו. לגירסתו אמר למבקרי המס כי הצ'ק הוא פרטי. לגירסתם המוכחשת על ידי המערער, אמר כך:

**"אני כבר היה לי בעיה עם צ'ק, לכן אני לא מראה לכם".**

דברים אלה נרשמו על ידי מבקרי המס בדו"ח הביקורת שערכו, אך הדו"ח לא נחתם על ידי המערער והעתקו לא נמסר לו.

הערכאה הראשונה נמנעה מלקבוע איזה משתי הגירסות אמינה בעיניה. היא יצאה מההנחה שגירסתו של המערער אמת היא. חרף זאת דחתה את ערעורו. טעמה לכך היה כי הוא לא יצא ידי חובת הראיה, המוטלת עליו כסברתה, כי הצ'ק לא היה "תקבול".

3. בתגובה להודעה על פסילת הספרים שלח בא-כח המערער ביום 7.11.81 מכתב לפקיד השומה ובו הסבר לאי הצגת הצ'ק. על פי ההסבר היה זה צ'ק פרטי שהמערער הכין כמתנת חתונה שאליה היה מוזמן יום קודם. עקב מחלת אשתו לא הלך לחתונה והצ'ק נשאר בכיסו. בעת הדיון בערכאה הראשונה חזר המערער על גירסה זו והציג צ'ק (ת/1) על סך 200 שקלים משוך לפקודת "עצמי" שהוא, לדבריו, הצ'ק שנמצא בכיסו בעת הביקורת.

הערכאה הראשונה לא האמינה לגירסתו, שניים היו טעמיה לכך.

**האחד** - אין זה סביר שהנתן צ'ק כמתנת חתונה ימשוך אותו לפקודת עצמו ולא לפקודת בעלי השמחה. נימוק זה כשלעצמו אינו מצדיק בעיני יחס של חוסר אמון בגירסה.

**והשני** - והוא העיקרי - סירובו של המערער להראות את הצ'ק מעלה ספק של ממש כי ת/1 נערך לאחר הביקורת ואיננו הצ'ק שנמצא בכיסו של המערער בעת הביקורת.

הערכאה הראשונה סברה, כאמור, כי נטל הראיה הוא על המערער כי הצ'ק לא היה תקבול. מאחר ולא האמינה לגירסתו התוצאה היתה שהוא לא הרים את הנטל וערעורו נדחה.

**ב. נטל הראיה**

4. מקובל היה על הערכאה הראשונה, והצדדים גם אינם חולקים על שני אלה:

(א) כי לו אכן היה הצ'ק שנמצא בכיסו של המערער צ'ק פרטי, כגירסתו, כי אז אין הוא בגדר תקבול

במובן סעיף 145 ב(א)(1). ו-

(ב) הוכחת קיומו של תקבול מוטלת על פקיד השומה ולא על הנישום. כפי שנאמר בפסק הדין:

"...צ'ק כזה (כת/1 החתום ע"י המערער ומשוך על עצמו) לא יכול להיות כלל תקבול"

וכן

"...הוכחת קיומו של תקבול אינה יכולה להיות מוטלת על כתפיו של המערער".

עד כאן מקובלים עלי הדברים.

אך הערכאה הראשונה הוסיפה וקבעה כי קיימות כאן ראיות נסיבתיות להוכיח כי הצ'ק היה תקבול, ראיות שהמערער לא הצליח לסתור מאחר וגירסתו בדבר מתנת החתונה נדחתה כבלתי אמינה. ראיות נסיבתיות אלה נמצאות לדעת הערכאה הראשונה,

ב"הימצאות כסף בתוך העסק או ע"י הימצאות צ'ק בסכום כלשהו באותו מקום או ישירות ע"י ראית מעשה הקבלה".

ואז:

"חובת הראיה היא על המערער כי הכסף או הצ'ק אינם תקבול. ואם הוא מודה כי הם מהווים תקבול אלא שהתקבול אינו עסקי אלא פרטי - חייב הוא להראות זאת. יכול גם להיות כי הצ'ק או הכסף, שנתגלה אינו צ'ק או כסף שקיבל אלא צ'ק או כסף שעמד לתת וגם את זאת הוא חייב להראות".

המערער היה חייב לגלות ולהסביר את מהותו של המסמך - הצ'ק. כך סברה הערכאה הראשונה. מאחר וגירסתו נמצאה בלתי אמינה לא הרים את נטל הראיה המוטל עליו כי הצ'ק אינו תקבול וערעורו נדחה.

5. גישה זו, והמסקנה שעלתה ממנה, יסודה בטעות:

א. טעות היא כי בנסיבות המקרה יש ראיות נסיבתיות שהצ'ק הינו תקבול, אשר בכוחן להעביר אל המערער את הנטל לסתור. הימצאותם של צ'ק או כסף בתוך העסק יש בה ראייה נסיבתית כזו. לא כן הימצאותם בכיסו או בכליו של בעל העסק, אפילו כשהוא נמצא בתחום העסק. כל אדם, גם בעל עסק, יש לו חיים פרטיים משלו וענינים פרטיים משלו. צ'ק הוא מסמך המשמש בחיי יום של כל אדם ונמצא ברשותו לצרכיו הפרטיים ולא דווקא לצרכי עסקיו. אין כל הנחה, ראייה לכאורה או חזקה, בודאי לא ראייה נסיבתית המעלה מסקנה חד משמעית, שהצ'ק המצוי בכיסו של בעל עסק שעה שהוא עצמו נמצא במקום העסק, מהווה תקבול. תקבול הוא הכנסה עסקית או הכנסה ממשלח יד. סעיף 145ב(א)(1) דן בתקבול שחייבים לרשמו על פי הוראות נציב מס הכנסה מכח סמכותו **בסעיף 130** של הפקודה. סעיף זה מסמיך את הנציב להורות על ניהול פנקסי החשבונות של **הכנסה הנובעת מעסק או ממשלח יד. סעיף 145ב(א)(1)** אינו חל על צ'ק או סכום כסף שקיבל אדם ללא כל קשר לעסקיו או למשלח ידו.

ב. מאותו טעם מוטעית גם הקביעה שאם הנישום מודה כי הכסף או הצ'ק מהווה תקבול שאינו עסקי, אלא פרטי, הוא חייב להראות אותו.

ג. יש סתירה בין קביעה זו לבין הדברים (הנכונים) שנאמרו בהמשך פסק הדין, כי צ'ק פרטי כמו 1/ת אינו יכול כלל להיות תקבול. (דברים אלה נאמרו שם כנימוק לדחיית גירסתו של המערער, שהרי אם נכונה היא, סרובו להראות את הצ'ק, שברור שאינו יכול להיות תקבול, הוא בלתי סביר).

6. המערער אינו חייב לתת כל הסבר או גירסה כל עוד אין ראייה לכאורה שהצ'ק שהיה בכיסו מהווה תקבול. ראייה כזו אין בנמצא. עובדת קיומו של צ'ק בכיסו של אדם שעה שהוא נמצא במקום עסקיו, אין בה כשלעצמה ראייה, אף לא לכאורה, כי הצ'ק מהווה תקבול.

אינני סבורה שהוראת **סעיף 135(2)** של הפקודה מחייבת אחרת, לפי סעיף זה, שצוטט כבר לעיל, רשאי פקיד השומה להכנס לכל מקום שבו מתנהל עסק או משלח יד **ולבדוק** את המסמכים **הנוגעים לאותו עסק ולדרוש הסברים** בקשר למסמכים כאלה. סמכות זו אינה משתרעת על מסמכים שלא הוכח, אף לא לכאורה, שהם נוגעים לעסק. לפקיד השומה אין סמכות לבדוק ולפשפש בכיסיו של אדם, גם כשהוא נמצא במקום העסק. פקיד השומה עצמו אינו טוען כי הוא רשאי לעשות כן, כשם ש**סעיף 135(2)** אינו נותן לו את הרשות לבדוק, כן אין הוא מסמיך אותו **בסעיף 135(2)** לדרוש הסברים בדבר מסמך כזה. הסמכות לבדוק והסמכות לדרוש הסברים ניתנת **בסעיף 135(2)** לאותם מסמכים, רק אלה **הנוגעים לעסק**.

7. ערה אני לכך שהתוצאה אליה אני מגיעה יש בה כדי לפגוע ביעילות הביקורת שמטרתה להביא לשומה ולתשלום של מס אמת. אך אין בזאת הצדקה לפסוק בניגוד לכללי הראיות ולהטיל את החיוב על הנישום להראות כי מסמכיו הינם פרטיים ואינם תקבול עסקי או תקבול ממשלח יד. העמסת נטל כזה על הנישום עשויה גם להביא לפגיעה בזכות הפרטיות שלו.

8. הייתי מקבלת את הערעור ומחייבת את פקיד השומה בהוצאות המערער בסך 1,500 ש"ח צמוד ונושא ריבית מהיום.

( - ) שופטת

( - ) שופט

**השופט מ. אלון:** אני מסכים.

**השופט א. ברק:**

לדעתי, דין הערעור להידחות. מקובל עלי, כי הנטל בדבר קיומו של תקבול מוטל על פקיד השומה ולא על הנישום. עם זאת סבור אני כי משנמצא ברשותו של בעל עסק, בעסק, שיק קמה ההנחה - המעוגנת בהגיון החיים והתואמת מדיניות משפטיות ראויה לתשלום מס אמת - כי הוא מהווה תקבול.

כמובן, הנחה זו ניתנת לסתור, בנטל זה לא עמד המערער. הסבריו לא שכנעו את פקיד השומה, והם לא נמצאו אמינים על הערכאה הראשונה. במסקנה זו אין מקום להתערבותנו.

( - ) שופט

הוחלט ברוב דעות כאמור בפסק דינה של השופטת ש. נתניהו.

ניתן היום, כ"ב בחשון תשמ"ז (27.11.86).

( - ) שופטת

( - ) שופט

( - ) שופט